

RESOLUCION PARTICULAR

VISTO:

El Proceso Virtual N° 00, el Expediente N° 00 y otros del Sumario Administrativo instruido a la firma contribuyente **NN** con **RUC 00**, en adelante (**NN**), conjuntamente con su Representante Legal **XX** con **RUC 00**, y;

CONSIDERANDO:

Que mediante la Orden de Fiscalización N° 00 notificada el 16/05/2023, a través de la Dirección General de Fiscalización Tributaria (**DGFT**), la actual Gerencia General de Impuestos Internos de la Dirección Nacional de Ingresos Tributarios, en adelante (**GGII**) dispuso el control del cumplimiento de la obligación del IRACIS General del ejercicio fiscal 2019 y del IRE General de los ejercicios fiscales de 2020 y 2021 de **NN**, respecto a los inventarios, mercaderías, costos, ingresos y rentabilidad neta fiscal, y para tal efecto le requirió que presente sus libros contables e impositivos impresos, originales y en formato digital, que aclare el tipo de costeo aplicado y detalle de la composición del costo declarado; balances de sumas y saldos y Estados Financieros, lo cual fue cumplido por la firma.

La Fiscalización tuvo como antecedente el programa de Control de Ganancias, efectuado por la Coordinación de Controles Tributarios FT enfocado a contribuyentes del sector comercial, en el cual analizaron las compras y su incidencia en la determinación de los valores de costos de ventas, así como los saldos en existencias de mercaderías; evaluaron el comportamiento tributario de **XX** en los ejercicios fiscales 2019 al 2021 y detectaron inconsistencias que guardan relación directa con las ganancias declaradas, diferencias en las compras, costos de ventas y el valor en el saldo del inventario final de mercaderías, lo cual tiene un impacto para la determinación de la Renta Neta; por lo que mediante el Informe DGFT/DPO N° 00/2023, el Departamento de Planeamiento Operativo (**DPO**) de la **DGFT** sugirió la apertura de una Fiscalización Puntual a la firma contribuyente.

Durante la Fiscalización, los auditores de la **GGII** realizaron la determinación de los valores de las compras (gravadas y exentas) considerando las Declaraciones Juradas Determinativas presentadas por **NN**, variable que al ser aplicada en la ecuación contable de inventario (Costo de Venta = existencia inicial + compras - existencia final) revelaron que los importes de saldos de inventarios resultaron distintos a los cálculos que surgieron relacionando los montos de las compras declaradas en concepto de mercaderías y las declaradas por la firma; costos deducibles menores y mayores a los declarados por ésta; rentabilidades contables y fiscales inferiores con relación a los promedios del mismo sector económico y ganancias irreales y con su actuar logró reducir la base imponible para la determinación de la renta neta, hecho que implicó el no ingreso al Fisco de los impuestos correspondientes, la presentación de Declaraciones Juradas con datos falsos y el suministro de informaciones inexactas sobre sus operaciones comerciales, configurándose la intención de defraudar al Fisco, al enmarcarse los hechos constatados en lo establecido en los numerales 1), 3), 4), y 5) del Art. 173 de la Ley N° 125/1991, en adelante (la Ley).

En tal sentido, al proporcionar informaciones irreales o inconsistentes por parte de **NN**, los libros contables e impositivos presentados fueron impugnados en parte y a fin poder determinar la rentabilidad de **NN**, los auditores de la **GGII** aplicaron el promedio de rentabilidad del sector económico al que corresponde "COMERCIO AL POR MENOR DE OTROS MATERIALES DE

CONSTRUCCIÓN TALES COMO LADRILLOS Y MADERA, EQUIPO SANITARIO” durante los ejercicios fiscales controlados; los cuales fueron aplicados a los efectos de obtener la base imponible y de esta manera efectuaron la determinación, del cual surgieron saldos a favor del Fisco.

Dadas estas circunstancias, recomendaron calificar la conducta de **NN** como Defraudación, conforme a lo estipulado en el Art. 172 de la Ley. En consecuencia, recomendaron la aplicación de una multa de 1 a 3 veces el monto de los tributos defraudados, conforme al Art. 175 de la Ley, a establecerse a las resultas del Sumario Administrativo, según el siguiente detalle:

Impuesto	Ejercicio Fiscal	Monto Imponible	Impuesto a Ingresar	Multa
511 - AJUSTE IRACIS	2019	191.824.512	19.182.451	SERÁ GRADUADA DE ACUERDO CON LO ESTABLECIDO EN EL ART. 175, CONFORME A LOS PROCEDIMIENTOS PREVISTOS EN LOS ARTS. 212 Y 225 DE LA LEY N° 125/1991.
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	410.963.260	41.096.326	
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2021	829.235.307	82.923.531	
TOTALES		1.432.023.079	143.202.308	

A fin de precautelar las garantías constitucionales de la Defensa y el Debido Proceso, por Resolución N° 00 notificada el 04/09/2023, el Departamento de Sumarios y Recursos 2 (**DSR2**) dispuso la instrucción del Sumario Administrativo a la firma contribuyente y a su Representante Legal **XX** con **RUC 00** conforme lo disponen los artículos 212, 225 y 181 de la Ley, que prevén los procedimientos para la determinación tributaria, la aplicación de sanciones y la determinación de la responsabilidad subsidiaria.

La firma sumariada presentó su Descargo el 12/09/2023, por lo que se avanzó a la siguiente etapa y se procedió a la Apertura del Periodo Probatorio mediante Resolución N° 00 de fecha 26/09/2023; posteriormente, habiendo transcurrido el plazo legal y no habiendo pruebas pendientes a diligenciarse se procedió al Cierre del Periodo Probatorio mediante Resolución N° 00 de fecha 28/11/2023; **NN** presentó su escrito de Alegatos el 04/12/2023, por lo que el **DSR2** llamó a Autos para Resolver.

Respecto a la cuestión de fondo **NN** expresó cuanto sigue: *“La determinación que realizaron, es referente al costo de las mercaderías vendidas en los periodos 2019, 2020, 2021 el cual no se realizó conforme a lo dispuesto en el Art. 68 del Dto. 3182/12 y reglamentado por el Art. 9 de la Ley 6380, pues el costo de las mercaderías se deberían realizar conforme a las compras por cada producto conforme a los despachos de importaciones el cual ellos no pidieron para el efecto, así como las ventas realizadas por cada producto a fin de determinar la diferencia por cada producto vendido, ya que varían los costos, así como también dichas mercaderías son productos comestibles y perecederos el cual pueden ser vendidos a precios inferiores a fin de no perder los productos, también hubo efecto de la pandemia que afectó a nivel mundial y se tuvo que dar a menor precio. Sin embargo en el proceso de Auditoría no solicitaron ninguna documentación física de las facturas de venta a fin de ver en su contenido las mercaderías y los precios de cada uno de venta ya que en el sistema marangatu no se visualiza, de igual modo no solicitaron la documentaciones de compras, pues solo pidieron libros, por lo que no realizaron el costeo de los productos que según las normas se deberían hacer inventario al corte de la fecha luego los trabajos en las documentaciones y la diferencia de la existencia inicial a fin de determinar por cada año, solo hicieron por fórmulas, cuadros y promedios que no se ajustan a la realidad ni la forma del costeo que la ley permite LIFO, FIFO Y PROMEDIO PONDERADO. En todo proceso de Auditoría se debe explicar que les llevó a esa deferencia no por Existencia Inicial + las compras – Existencia Final como lo hicieron eso no figura como procedimiento para el costeo en ninguna norma internacional ni tributario, además debe haber mención al Artículo de la ley por el cual procedieron a realiza el resultado” (sic).*

Al respecto, el **DSR2** efectuó los cruces y análisis de las informaciones obtenidas del Sistema de Gestión Tributaria Marangatu (**SGTM**) y los comparó con las proveídas por **NN**, resultando inconsistencias entre las existencias de mercaderías y en los costos declarados por la firma. Ante este hecho, procedió a identificar los valores de las compras gravadas y exentas considerando sus Declaraciones Juradas determinativas, cuyos valores al ser aplicados a la ecuación contable de inventario, revelaron que los costos de ventas y los saldos de existencias difieren con los montos registrados en los libros contables, impositivos, así como las Declaraciones Juradas Determinativas y Estados Financieros de **NN**.

El **DSR2** resaltó que estos hechos tienen incidencia directa en las bajas rentabilidades netas fiscales declaradas; tales inconsistencias representan importes de saldos de inventarios distintos a los que resultan de los cálculos que surgieron de relacionar los montos de las compras declaradas y las registradas por la sumariada; costos deducibles mayores/menores a los declarados por la firma; rentabilidad contable y fiscal inferiores en relación con los promedios declarados por contribuyentes del mismo sector y ganancias irreales consistentes en ínfimos márgenes de utilidad, confirmándose la declaración incorrecta de los valores de costos de ventas y los saldos de inventarios, los cuales al no enmarcarse a lo dispuesto en el Art. 13 de la Ley N° 125/1991 y sus reglamentaciones establecidas en los Arts. 63 y 64 del Anexo al Decreto N° 6359/2005 y el Art. 9° de la Ley N° 6380/2019 reglamentado por el Art. 17 del Anexo al Decreto N° 3182/2019, restaron fiabilidad a los Estados Financieros y a las Declaraciones Juradas Determinativas e Informativas de **NN**, razón por la cual los Libros Contables e Impositivos presentados por la firma sumariada fueron impugnados en parte a los efectos legales, de conformidad a lo dispuesto en el Art. 103 de la Ley N° 1034/1983.

El **DSR2** resaltó que, las bajas rentabilidades contables y fiscales evidenciadas, no coinciden con la realidad económica de los contribuyentes que se dedican al "COMERCIO AL POR MENOR DE OTROS MATERIALES DE CONSTRUCCIÓN TALES COMO LADRILLOS Y MADERA, EQUIPO SANITARIO" con relación a volúmenes de compras declaradas; y considerando que la firma no proporcionó los elementos de juicio necesarios y confiables para conocer la renta neta contable y fiscal a objeto de practicar la determinación sobre base cierta, fue considerada la rentabilidad neta fiscal real de contribuyentes del mismo sector comercial para la determinación sobre base mixta conforme a lo establecido en el numeral 3) del Art. 211 de la Ley.

Respecto a lo esgrimido por **NN**, de que los auditores solo consideraron el rubro de los costos y omisión de ingresos, el **DSR2** aclaró que la fiscalización se basó sobre costos, existencias, mercaderías, inventarios, ingresos y rentabilidad neta fiscal de la firma sumariada y fueron analizadas en su conjunto la composición de los conceptos antes señalados; sin embargo para la determinación de la rentabilidad se consideró la actividad económica principal a la que se dedica **NN**, conforme a los datos obrantes en el RUC.

Por tanto, el **DSR2** concluyó que **NN** declaró incorrectamente los valores de sus costos de ventas, existencias de mercaderías y ganancias irreales o inconsistentes en sus Declaraciones Juradas del IRACIS General del ejercicio fiscal 2019 y del IRE General de los ejercicios fiscales 2020 y 2021, lo cual originó en consecuencia la declaración de bajos márgenes de rentabilidad que afectó en la base imponible para la determinación de los mencionados impuestos en perjuicio del Fisco. Por tal motivo, el **DSR2** concluyó que corresponde hacer lugar a la denuncia efectuada por la **GGII**.

En cuanto a la calificación de la conducta y la aplicación de sanciones, el **DSR2** manifestó que el Art. 172 de la Ley claramente dispone que debe existir una conducta (acción u omisión) realizada por el contribuyente con el fin de provocar un engaño o perjuicio al Fisco, el cual está representado por el monto que dejó de ingresar en concepto del IRACIS General e IRE General con la intención de procurarse un beneficio indebido y no pagar los impuestos correspondientes. Por esta razón, la propia Ley establece que de confirmarse alguna de las presunciones establecidas en el Art. 173 del mismo cuerpo legal se comprueba que el actuar de la firma contribuyente fue con intención, y en el caso particular ha quedado plenamente demostrado que

NN presentó sus Declaraciones Juradas con datos falsos, suministró informaciones inexactas sobre sus operaciones (Numerales 3) y 5) del Art. 173 de la Ley), y que hizo valer ante la Administración Tributaria formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados (Numeral 12) del Art. 174 de Ley), por lo que corresponde calificar su conducta como Defraudación.

Respecto a la Responsabilidad Subsidiaria, el **DSR2** refirió que el Art. 182 de la Ley establece que los Representantes Legales serán responsables subsidiarios en cuanto no procedan con la debida diligencia en sus funciones respecto a los tributos que correspondan a su representada, y que esta responsabilidad se limita al valor de los bienes que administren o dispongan, salvo que hubieran actuado con dolo, en cuyo caso la responsabilidad será ilimitada. En este caso particular, queda claro que, al no haber **NN** registrado y declarado la totalidad de sus compras y en consecuencia declarar bajos niveles de rentabilidad que afectaron a la base imponible para la determinación de los tributos, **XX** con **RUC 00** no actuó diligentemente en su calidad de Representante Legal de la empresa ante la Administración Tributaria, ni desarrolló las acciones concretas para lograr el cumplimiento de las obligaciones de su representada, por tanto, conforme a lo dispuesto en la citada norma, corresponde establecer la Responsabilidad Subsidiaria del mismo por las obligaciones que su representada **NN** no cumplió ante el Fisco al haber dejado de ingresar los impuestos debidos, específicamente el IRACIS General del ejercicio fiscal 2019 y el IRE General de los ejercicios fiscales de 2020 y 2021 conforme a la liquidación expuesta en el Resuelve de la presente Resolución.

A fin de establecer la graduación de la sanción, el **DSR2** señaló que, si bien existieron circunstancias agravantes, destacó que para la aplicación de esta es preciso considerar su finalidad, que además de la reparación del daño, debe ser lo suficientemente disuasiva para inducir al contribuyente al cumplimiento de sus obligaciones, sin que ello signifique un sustancial menoscabo a su patrimonio, al punto de provocar el cierre o cese definitivo de las actividades comerciales del infractor.

Por esta razón y en cumplimiento del Principio de Proporcionalidad, que faculta a la **GGII** a determinar la cuantía de la sanción entre un mínimo y un máximo, el **DSR2** analizó las diferentes circunstancias y peculiaridades del caso y señaló que se cumplen las circunstancias previstas en los numerales 1), 2), 5), 6) y 7) del Art. 175 de la Ley y consideró la reiteración y continuidad por la comisión repetida de las mismas infracciones, también consideró el grado de cultura del infractor dado que la firma contaba con la obligación de presentar Auditoría Externa Impositiva durante los ejercicios fiscalizados; la importancia del perjuicio fiscal y las características de la infracción, las que se configuran por la declaración incompleta de sus compras y la baja rentabilidad declarada; y finalmente por la conducta asumida por el infractor en el esclarecimiento de los hechos, pues **NN** presentó todos los documentos que le fueron requeridos, por lo tanto consideró que corresponde la aplicación de una multa del 230% sobre los tributos defraudados.

Finalmente, con base en las consideraciones de hecho y de derecho expuestas anteriormente, el **DSR2** concluyó que corresponde dictar el acto administrativo y aplicar la multa.

POR TANTO, en uso de las facultades conferidas en la Ley N° 7143/2023,

EL GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS

RESUELVE

Art. 1°:Determinar la obligación fiscal del contribuyente **NN** con **RUC 00**, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución de acuerdo al siguiente detalle:

Obligación	Periodo	Impuesto	Multa	Total
------------	---------	----------	-------	-------

511 - AJUSTE IRACIS	2019	19.182.451	44.119.637	63.302.088
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2020	41.096.326	94.521.550	135.617.876
800 - AJUSTE IRE GENERAL	2021	82.923.531	190.724.121	273.647.652
Totales		143.202.308	329.365.308	472.567.616

**Obs. Los accesorios legales serán calculados conforme al Art. 171 de la Ley N° 125/1991.*

Art. 2°: CALIFICAR la conducta de la firma contribuyente **NN** con **RUC 00** conforme a lo establecido en el Art. 172 de la Ley N° 125/1991; y **SANCIONAR** a la misma con la aplicación de una multa equivalente al 230% sobre los tributos defraudados, conforme a las razones expuestas en el Considerando de la presente Resolución.

Art. 3°: ESTABLECER la responsabilidad subsidiaria de su Representante Legal **XX** con **RUC 00**, conforme a los alcances señalados en el Art. 182 de la Ley N° 125/1991, en caso de que la firma como tal no dé cumplimiento a lo establecido en esta Resolución.

Art. 4°: NOTIFICAR a la firma contribuyente y a su Representante Legal conforme a la RG N° 114/2017, con su modificación dada por la RG N° 52/2020 a fin de que procedan a dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Resolución, bajo apercibimiento de Ley.

Art. 5°: INFORMAR lo resuelto a la Dirección General de Recaudación y de Oficinas Regionales, a fin de que tome conocimiento de los términos de la presente Resolución, y cumplido archivar.

EVER OTAZÚ
GERENTE GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS